

一起特别纳税调整案的启示

□ 黄晓韡 陈文裕

X公司系跨国企业，2009年初办理工商营业执照，主要从事汽车配件产品生产销售。2009—2012年，该公司销售收入增长表现良好，经营规模不断扩大，但却连年亏损，期间毛利率均为负值，4年累计亏损达1.82亿元。巨额亏损与其逐年增长的销售收入不相匹配，且销售成本与销售收入存在严重倒挂现象，期间费用较大，进一步拉低营业利润水平，税务机关判断X公司存在转让定价避税风险。

2013年6月，经国家税务总局批准，主管税务机关对X公司特别纳税调整事项启动立案调查。经过一年多的案头审计、实地核查、调取账簿、约谈协商等环节，最终厘清企业通过不合理的产品作价、资本弱化等手段向其境外关联方转移利润、造成巨额亏损以避税的事实，涉案税额约5200万元。

一、关联关系及关联交易认定

资料显示：X公司系日本Y集团旗下的中国Z公司直接投资、设立的全资控股公司，主要生产汽车线束类产品，每年都要从其关联方Y集团采购生产所需的大量原材料铜、电线、端子、端子盒、绝缘管、胶带及其他辅助材料，关联交易数额巨大。X公司从Y集团进口原材料后，进行组装制造，产品完工出口销售，绝大部分销往Y集团。2009年11月开始实现销售收入以来，X公司每年与境内外关联公司的商品销售金额占其当年主营业务收入比重均达98%以上。

作为合约加工制造商，X公司主要是依据日本Y集团的订单进行生产和发货，采购及销售职能相当有限，并不拥有产品定价权，基本不直接从事市场推广与销售，也不承担相应的产品保修与售后服务功能。同时，X公司不参与实际的产品研发活动，

只翻译图纸及安排订单生产，负责具体的质量控制执行，承担相应的由生产原因而导致的品质责任，并每年定期向Y集团支付其年销售收入3%的特许权使用费。即X公司只是承担一般生产功能和有限风险的生产加工商。

X公司资本控制情况如图1：

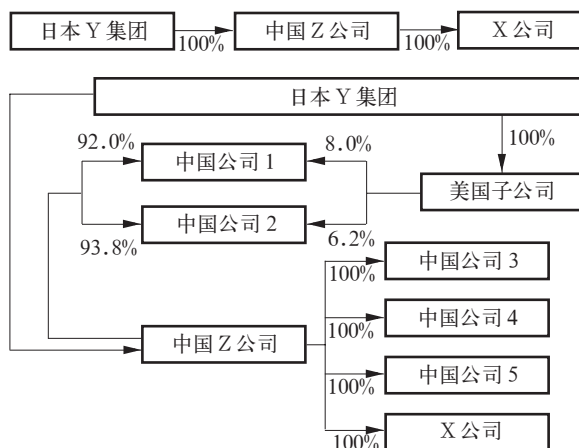


图1 X公司资本控制情况

X公司主要关联交易类型如图2：

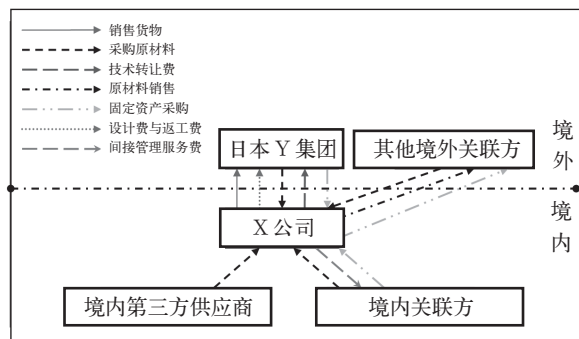


图2 X公司主要关联交易类型

从图1、图2可见，X公司关联交易类型多样，不仅向境外关联企业销售商品和采购原材料，还与境内外关联企业产生固定资产采购、原材料销售、无形资产受让、劳务提供以及融通资金等其他关联交易。

二、独立交易原则问题

在谈判中, X公司强调其出口产品销售价格以产品的计划成本(标准成本)为基数加成一定的利润率计算, 且产品价格每半年与Y集团协商一次, 其定价方式符合独立交易原则。事实上, 在X公司账簿中, 产品的销售价格是按月变化, 且以长期低于实际生产成本的标准成本直接作为商品价格报关出口, 造成生产成本与销售收入长期倒挂。X公司作为一家承担一般生产功能和有限风险的生产加工商, 根据关联方提供的订单进行加工制造, 按照规定应该保持一定的利润率水平。而X公司账务上却连年亏损, 其产品关联销售定价权实质由Y集团掌控, 定价方式不符合独立交易原则。

三、转让定价问题

X公司自成立以来, 生产经营规模不断扩大, 销售收入稳步上升, 2009—2012年累计实现销售收入13.36亿元, 但连年亏损, 各年度毛利率均为负值, 且期间费用较大, 造成销售成本与销售收入严重倒挂, 进一步拉低营业利润水平, 4年内累计亏损达1.82亿元, 巨额亏损与逐年增长的销售收入不相匹配。

在谈判中, X公司强调其2009年6月起进入生产准备阶段, 直到当年11月和12月才发生少量的生产销售, 期间因采购设备、配备人员、购置生产经营必需品等筹备活动产生大额的开办费(计入“管理费用”), 还为将来的量产准备投入了较大金额的固定成本费用。由于投产当年试生产期销量很少, 不足以有效吸收消化这些初期投入, 加上企业开办初期的生产不稳定, 生产效率较低, 以致2009年产品单位成本畸高, 亏损巨大。博弈双方对此特殊因素达成共识, 仅对其他年度进行转让定价调整, 并选择交易净利润法作为转让定价调整方法, 以完全成本加成率作为利润率指标。

(一) 可比企业的选择

主要是依据以下条件在BVD数据库中对可比企业进行筛选: 一是选取3357(有色金属线材的制造)、3714(机动车零部件的制造) SIC编码及关键词业务描述中包含“wire harness(线束)”、“wire

harnesses”、“wiring harness”以及“wiring harnesses”的公司; 二是选取远东及中亚地区上市公司; 三是排除不符合独立性要求的公司(独立性指标采用A、B、U); 四是排除2009—2012年间一年或一年以上财务数据不充分的公司; 五是排除2009—2012年间营业利润一年或一年以上连续亏损的公司; 六是排除2009—2012年间加权平均营业费用(销售费用+管理费用)占销售收入超过15%的公司; 七是排除2009—2012年间加权平均研发费用占销售收入超过3%的公司; 八是排除功能或产品不可比的公司。

综合上述条件, 最终选取了以下8家可比企业:

①LS CORP.; ②TATSUTA ELECTRIC WIRE & CABLE CO., LTD.; ③SEWON PRECISION INDUSTRY CO., LTD.; ④PUSAN CAST IRON CO., LTD.; ⑤TAIWAN LINE TEK ELECTRONIC CO., LTD.; ⑥HUA ENG WIRE & CABLE COMPANY LIMITED; ⑦ASTI CORPORATION; ⑧TOKYO RADIATOR MFG CO LTD.

(二) 完全成本加成率的计算

计算公式: 完全成本加成率=营业利润÷完全成本=营业利润÷(主营业务收入-营业利润)。由于营业利润不包括其他业务收入, 这里在计算可比企业完全成本加成率时, 将其他业务收入从营业利润中剔除。经测算, 上述8家可比企业2009—2012年完全成本加成率如下表。

(三) 确定转让定价调整方案

本方案采用可比企业2009—2012年完全成本加成率中位值3.21%、4.78%、4.86%及5.20%作为X公司完全成本加成率的调整依据。不过, 考虑到X公司2009年初创期成本费用较大、生产销售有限等实际困难, 根据收入和成本费用的配比原则, 比照2010年关联销售收入调整幅度对2009年进行相应调整。2009—2012年, X公司转让定价调整后关联销售收入分别为0.25亿元、3.02亿元、4.82亿元和7.35亿元, 合计15.44亿元; 4年相应调增应纳税所得额分别为0.05亿元、0.60亿元、0.72亿元和0.83亿元, 调增合计2.20亿元, 扣除亏损后, 应补缴企业所得税1297.71万元。

8家可比企业 2009—2012 年完全成本加成率表

可比企业	国家/地区	完全成本加成率			
		2009 年	2010 年	2011 年	2012 年
LS CORP.	韩 国	3.95%	3.66%	2.13%	2.89%
TATSUTA ELECTRIC WIRE & CABLE CO.,LTD.	日 本	0.76%	4.98%	6.37%	12.81%
SEWON PRECISION INDUSTRY CO.,LTD.	韩 国	7.95%	12.76%	25.54%	17.10%
PUSAN CAST IRON CO.,LTD.	韩 国	2.46%	4.57%	3.36%	2.00%
TAIWAN LINE TEK ELECTRONIC CO., LTD.	中国台湾地区	12.04%	8.20%	7.24%	9.40%
HUA ENG WIRE & CABLE COMPANY LIMITED	中国台湾地区	7.15%	3.77%	0.25%	1.78%
ASTI CORPORATION	日 本	0.02%	1.59%	0.62%	0.25%
TOKYO RADIATOR MFG CO.,LTD.	日 本	-0.24%	9.84%	9.36%	7.52%
可比企业完全成本加成率中位值		3.21%	4.78%	4.86%	5.20%

四、资本弱化问题

X 公司账上连年亏损,2010 年起资不抵债,依靠其境内关联企业提供的委托贷款维持经营。2010—2012 年累计委托贷款金额 65 994 万元,支付利息 1 541 万元,关联债资比经过计算分别为:2010 年是 1.50:1、2011 年是 3.12:1、2012 年是 4.71:1,涉嫌利用债权性投资代替权益性投资多列利息支出。鉴于 X 公司除 2011 年外的其他年度,税负率与其境内关联方所在地企业所得税税率相同(均为 25%),X 公司在其他年度所发生的关联借款利息,按规定^①准予扣除。2011 年关联企业中国公司 5 和中国 Z 公司所在地企业所得税税率均为 24%,略低于 X 公司所在地税负率(25%),当年 X 公司因资本弱化不得抵扣的关联利息支出为 138.15 万元,由 1% 的税负率差异产生的应补税金额经计算为 1.38 万元^②。

五、特许权使用费问题

2009—2012 年,X 公司在产品生产制造中使用其 Y 集团所提供的关于汽车线束的专有技术,每年按照其销售收入 3% 的比例向 Y 集团支付特许权使用费。鉴于 X 公司就此提供了其与 Y 集团签订的技术协助协议,并就协议内容作出的解释较为合理,且通过相关专有技术的事实考证,3% 的特许权使用费支付比例基本符合对专有技术佣金的一般支付

标准,税务机关决定暂不对其特许权使用费支付情况作特别纳税调整。

六、几点启示

2014 年 12 月,X 公司办理特别纳税调整申报手续,缴纳企业所得税税款近 1 300 万元、加收利息 150 多万元,调增免抵税额 3 700 多万元,标志着本特别纳税调整案圆满结束。

启示一:X 公司通过转让定价进行避税具有如下特点:一是关联交易数额较大。2010—2012 年 X 公司转让定价调整后关联销售收入分别为 3.02 亿元、4.82 亿元和 7.35 亿元。二是长期亏损或是微利。2009—2012 年 X 公司毛利率均为负值,4 年累计亏损达 1.82 亿元,巨额亏损与其逐年增长的销售收入不相匹配。三是低于同行业利润水平。四是利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配。五是明显违背独立交易原则。六是关联交易类型多样。X 公司不仅向境内外关联企业销售商品和采购原材料,还包括固定资产采购、原材料销售、无形资产受让、劳务提供以及融通资金等其他关联交易类型。对此,税务机关的特别纳税调整不仅应关注其关联交易价值链涉及的信息流、物流和资金流,还应关注其最终的客户信息,通过情况交换等征管协作互助方式获取其客户信息,并据此决定是否需

① 《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法(试行)〉的通知》(国税发[2009]2 号)第八十八条规定:分配给实际税负高于企业的境内关联方的利息准予扣除。

② $138.15 \times 25\% - 138.15 \times 24\% = 1.3815 \approx 1.38$ (万元)。

要了解其承担的功能风险和是否需要重新对交易定性,以最终确定是否属于合理利润。比如跨境关联交易应重点审核企业是否通过关联交易向境外转移利润;境内关联交易应重点审核企业是否通过关联交易向低税负或处于优惠期间的企业转移利润避税;非合理商业安排,应重点审核企业是否存在实施不具有合理商业目的的安排而减少、免除或者推迟缴纳税款,包括滥用税收优惠、滥用税收协定、滥用公司组织形式、利用避税港避税、其他不具有合理商业目的的安排等。

启示二:近年来,一些跨国企业出于追求税负最小化的需要,充分利用各国之间税制差异,把高税率地区的利润做低、费用摊销做高,在来源国和居民国两个层面将应纳税额降至最低,以大幅减少其总体税负。可以说,跨国企业交易内部化趋势明显,避税手段越来越复杂隐蔽,呈现出企业税收贡献与资源占用不匹配、职能定位与利润收益不匹配、企业贡献与获得回报不匹配等现象。为此,税务机关实施跨境税源管理,应坚持防查并举,建立健全“管理、服务、调查、监控”四位一体的反避税防控体系,重点打击避税及利润跨境转移行为,确保跨境税源合理分配,维护国家税收权益。

启示三:2009—2012年,X公司关联交易数额高达15.44亿元,虽然能够按照规定^①向主管税务机关报送企业年度关联业务往来报告表,以及保存同期资料或其他相关资料,但其报送的年度关联业务往来报告表中关联交易数额与实际严重背离,并没有受到相应的处罚,关联交易申报、同期资料准备的监控功能形同虚设。因此,主管税务机关在受理企业关联交易资料申报过程中,应重点关注上市公司、集团公司和跨国公司、外向度较高的规模企业间的关联业务往来申报,依托征管信息系统对涉税信息进行审查核实,分析关联交易申报数据的合理性,对关联交易数额大、存在多重境外关联关系、利润总额异常的申报信息要特别关注,可结合关联企业的生产经营、财务状况及税款缴纳情况,对关联交易异常的企业实施重点审核评估。审核重点应放

在企业关联业务申报表各项目之间的逻辑关系是否清楚、计算是否正确,企业所申报的关联业务与其财务报表、注册会计师查账报告的相关数字是否一致,对照企业所申报的关联交易与税务机关开具的对外支付税务证明是否一致上,看有无错报、漏报关联交易的情形。尤其要加强对跨境关联交易的监控,重点调查通过各种途径将境外经营亏损(包括潜在亏损)转移到境内或者将境内利润转移至避税港的跨国企业,强化功能风险分析和可比性分析,选择合理的转让定价方法,确定企业的利润水平。

启示四:随着避税手段日益复杂、避税环节更加隐蔽,特别纳税调整难度进一步加大。从锁定目标、调查取证,到功能风险的定性分析,再到确定调整方案、量化分析,最后同被调查企业一轮又一轮的谈判交锋,反避税调查面临周期长、调查取证难、被调查企业不配合、被调查企业善于或精于钻法律空子等困难。

启示五:在国际税收征管框架下,面对X公司这样销售职能有限,没有决策权、定价权,掌握集团价值链信息和专有技术十分有限的跨国企业,税务机关应转变思路,在转让定价、预约定价、一般反避税调查中积极与跨国企业的海外总部建立沟通渠道,在全球价值链的基础上,定位国内子公司的职能和利润贡献,维护和争取我国应有的跨国税收权益份额。

当前,我国已对外签订99个税收协定(安排),与9个避税港和离岸金融中心签署情报交换协定,在国际反避税联合中心派驻专人开展工作,并加入《多边税收征管互助公约》,更有必要以习近平总书记在2014年G20峰会上提出的“加强全球税收合作,打击国际逃避税,帮助发展中国家和低收入国家提高税收征管能力”的精神为指导,充分运用避税港情报交换、国际反避税联合中心、同期资料检查、授权代表访问等国际税收征管协作手段,强化跨境税源监管,切实提升国际税收征管与合作水平。

作者单位:厦门大学管理学院

福建省漳州市国家税务局

(责任编辑:李方遒)

^① 《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法(试行)〉的通知》(国税发[2009]2号)第一百零五条规定:企业未按照本办法的规定向税务机关报送企业年度关联业务往来报告表,或者未保存同期资料或其他相关资料的,依照征管法第六十条和第六十二条的规定处理。